

## ДОСВІД ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ ЗА ЧАСІВ УКРАЇНСЬКОЇ НАРОДНОЇ РЕСПУБЛІКИ

© Швець В. Є., 2012

**Розглянуто маловідомі факти обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств торгівлі за часів УНР. На прикладі однієї з перших праць з цього питання, авторства О.Грановського, розкрито зміст основних елементів обліково-аналітичного забезпечення торговельної діяльності. Досліджено обліково-економічні категорії, що застосовувались у часи УНР і мають значення у формуванні понятійного апарату сьогодні.**

**Paper is devoted to little-known facts accounting and analytical providing of trading activity during the Ukrainian People's Republic. For example one of the first works of this issue was wrote by O. Granovsky, who disclosed the contents of the main elements of accounting and analytical providing of trading activity. Researched accounting and analytical categories were applicable during the UPR and are important today in the formation of notions.**

**Постановка проблеми.** Обліково-аналітичне забезпечення у прийнятті оптимальних управлінських рішень для підприємств належить до проблем, що мають досить глибокі історичні корені. Адже системний розгляд проблеми передбачає дослідження причин її виникнення та історії розвитку, ігнорування такого підходу не дасть змоги виявити закономірності у формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання, а відтак спрогнозувати його майбутній стан. Особливо це актуально для України, де історичний досвід формування обліково-аналітичного забезпечення систем управління суб'єктами господарювання у торгівлі довго залишався поза увагою вчених-економістів.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** У світовій практиці історичний досвід формування інформаційно-аналітичного забезпечення систем управління суб'єктами господарювання у торгівлі почав привертати увагу вчених у XIX ст. Відомо, що професор математики Лючіні на прохання членів Міланської академії рахівників у 1869 році підготував лекцію з історії облікової практики, на якій оприлюднив відомості про першу друковану книгу, присвячену обліково-аналітичному забезпеченню діяльності торговельної спілки, автором якої був Лука Пачолі. Відтоді вчені високорозвинених країн всебічно досліджували питання історичного досвіду інформаційно-аналітичного забезпечення систем управління суб'єктами господарювання у різних галузях підприємництва; щороку проводяться конференції з питань історії облікової практики, видаються наукові часописи [1–2]. На пострадянському просторі цим питанням приділяли значну увагу О. Рудановський, О. Галаган, М. Кипарисов, Я. Соколов та ін. В Україні проблемам історичного досвіду інформаційно-аналітичного забезпечення присвячені роботи Ф. Бутинця, Й. Даньківа, Т. Малькової, Є. Мниха, М. Остапюка, В. Швеця, І. Яремка та ін. Водночас, у зв'язку з відсутністю систематизованих досліджень та зібрань у наукових бібліотеках, у цій проблематиці ще достатньо невивчених питань, особливо з періоду Української Народної Республіки.

**Основною метою** статті є дослідження досвіду обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств торгівлі за часів Української Народної Республіки.

**Виклад основного матеріалу.** Загальновідомо, що головним джерелом історичного досвіду з проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення систем управління є фахові друковані видання: монографії, підручники та наукові статті часів УНР (1918–1920). Однак українська державність тривала недовго, а також на території України велись воєнні дії, тому видання такої друкованої продукції було досить обмеженим. Одним із таких джерел, маловідомих в економічній літературі, є праця Олександра Грановського “Зразки й форми ділових паперів та торгових листів” (Київ: Самоосвіта, 1918) [3].

Для діяльності видавництва “Самоосвіта” на той час були характерними видання, пов’язані з поширенням української мови у всі сфери суспільно-політичного і господарського життя у зв’язку з розбудовою незалежної держави. На цьому, зокрема, наголошував О.Грановський у передмові, стверджуючи, що канцелярська мова у нас ще не була вироблена і це власне перша спроба [3]. Олександр Неприцький-Грановський (1887–1976) більше відомий як поет, письменник і вчений. Він народився 4 листопада 1887 р. в с. Великі Бережці, нині – Кременецького району. Після закінчення школи у рідному селі О.Грановський навчався у Білокриницькій сільськогосподарській школі. Згодом переїхав до Києва, де навчався у комерційному інституті. У Києві співпрацював з часописами “Рідний край”, “Молода Україна”, “Рада”, “Ілюстрована Україна”, найбільше з місячником “Українська хата”, виступав на їх сторінках не тільки як поет, а й як прозаїк, рецензент і критик. Зумів видати свої перші (й останні в Україні) збірки поезії “Акорди” (1914), “Пелюстки надій” (1910), “Намистечко сліз” (1911). Однак через переслідування царської влади О.Грановський змушений був емігрувати до США. Закінчив вищий Агрономічний коледж у м. Форт-Коллінз (1918), навчався у Сорбоннському університеті (1919). Здобувши ступінь доктора біології, він перший з українців у діаспорі отримав звання професора американського університету (штат Міннесота), видав сім томів поезії, написав понад 300 наукових праць, зібрав три тисячі українських писанок. Був членом багатьох академій наук у різних країнах Америки і Європи, членом НТШ. Залишив у спадок українцям діаспори велику бібліотеку й архів, який налічує понад 10 тисяч томів матеріалів і документів. Водночас про вищезгадану працю, присвячену діловодству і обліковій справі часів УНР, ніхто з дослідників-економістів не згадує [4].

За структурою праця О. Грановського містить дві частини. У першій частині наведено 49 зразків договорів, прохань, довіреностей і векселів. Зразки оформлення ділових документів забезпечували інформацією як державні органи, так і суб’єктів господарювання, серед яких здебільшого підприємства торгівлі. Наприклад, інформаційний лист *Про відкриття торгівлі* мав такий зміст: “За честь маю повідомити сим Вас, що з 15 Січня цього року, в місті А, я відчинив торговельний дім задля комісійних, експедиційних та мінових укладів. Розпочинаючи цю справу з цілковитою певністю, що в мене вистачить досить досвіду та знайомства з місцевим життям, дозволяю собі висловити надію заслужити Вашу увагу і довір’я. Ласкаво прохаю звернути увагу на мій підпис. З щирою повагою готовий до послуг NN” [3, с. 22]. Ці ділові папери вирізняються красномовністю, делікатністю і культурою. Незважаючи на те, що у кожній транзакції обидві сторони мають власні інтереси, стиль цих ділових документів відчутно згладжує можливість конфліктів і водночас збільшує перспективи майбутнього співробітництва. Наприклад, *Оповістка про одержання грошей* мала такий текст:

“Шановний добродію! Цього числа я одержав від Вас по пошті 1000 карб. Та з охотою згоджуюсь решту, належні мені за крам 520 карб., одержати 1-го березня. З щирою повагою ... Готовий до послуг” [3, с. 23].

З приводу розрахунку за товари у торговельній діяльності виникають різноманітні комбінації, використання яких передбачає врахування взаємних інтересів партнерів. Наприклад, О. Грановський подає взірць документа під назвою *“Надсилка грошей за крам”* такого змісту:

“Шановний добродію N. N. По рахунку Вашому від 10 січня Вам належить за надісланий в ріжний час крам 1800 карб. Надсилаючи при цьому в рахунок цієї суми переводом Українбанка .... 1000 карб., прохаю Вас відкласти заплату решти 800 карб до 1-го березня цього року. Запевняю Вас, що я у сей час через виключні й непередбачені обставини опинився в дуже тяжкому стані. Сподіваючись від Вас бажаної відповіді, прохаю Вас прийняти запевнення в моїй великій до Вас пошані та щирій вдячності за виказане мені довір’я. P. P.” [3, с.23].

Серед ділових документів наведено взірць листа з пропозицією про обмін товарами під назвою *“Лист з пропозицією міни одного краму на інший”* такого змісту: “Шановний добродію N.N. Я придбав на вигідних умовах значну кількість сукна N-ської фабрики.... Знаючи, що й Ви торгуєте цим крамом, надсилаю Вам зразки моїх сукон і ласкаво прохаю Вас дати мені своїх зразків, зазначивши їх вартість з по зможі більшою для мене знижкою. Коли умови для мене будуть придатними, я негайно приступлю до обміну. З щирою повагою А. П.” [3, с. 25]. Не викликає сумніву, що у своїх торговельних взаємовідносинах кожен суб’єкт господарювання намагається прихилити партнера на свою пропозицію. Це видно із документа *“Відповідь на цю пропозицію”* такого змісту: “Шановний добродію! Пропозицію Вашу з охотою приймаю і певен, що початок Ваш буде доброю підвалиною для дальніших наших зносин. Проте я утрудняюся надіслати Вам зразки свого краму з огляду на те, що його в мене дуже багато сортів, а також через те, що не знаю, в якій кількості і який саме сорт буде Вам потрібний. Через це, користуючись нагодою, прошу Вас приїхати до мене, щоб особисто перебалакати зі мною й вибрати крам, який найбільш відповідатиме Вашому бажанню. Не сумніваюся також в тім, що зразки, які Ви надіслали,

цілком відповідають якості краму, який Ви запропонували, й ціну вважаю за дуже невелику. Сподіваюсь також, що й мої ціни задовольнять Вас цілком й що, таким чином, приїзд Ваш не буде недоцільним. Чекаючи Вашого скорого приїзду, свідчу свою щирю повагу Х. Х.” [3, с.25]. Як видно з цих прикладів, пошук взаємовигідних рішень супроводжується толерантністю й культурою спілкування, що й сьогодні є не менш актуальним і заслуговує на увагу практиків.

Заслуговує на увагу і досвід оформлення векселів і різних надписів на них. Втрачена вітчизняна практика застосування векселів часто призводить до суперечок між партнерами, а відтак до судових позовів. У зв'язку з цим корисним для сьогоднішніх українських підприємців є історичний досвід застосування векселів. Так, в аналізованій праці наведено зразки простого векселя у різних комбінаціях: терміном на означений день; терміном від його складання на визначений проміжок часу; терміном по пред'явленню [3, с. 26–27]. Наприклад, О. Грановський наводить зразок простого векселя по пред'явленню такого змісту:

“Київ, 24 грудня 19\_\_ року. Вексель на 2000 карбованців. По пред'явленню цього векселя я повинен заплатити Київському крамареві Петру Васильовичу Василенко дві тисячі карбованців. Київський крамар Іван Семенович Степаненко” [3. с. 27].

Друга частина досліджуваної праці містить зразки торговельних книг. Олександр Грановський подав зразки п'яти основних книг: *Інвентарної книги; Касової книги; Книги краму; Книги векселів одержування; Книги векселів виплати; Денної книги*. Якщо структурно ці книги близькі до сьогоднішніх, то за змістом побачимо тогочасну облікову термінологію. Наприклад, Інвентарна книга (опис майна на 1 січня 1918 р.), містила шість колонок, у яких вказували: 1) сторінки книг; 2) без назви (назви розділів, статей і рахунків); 3) кількість/міру; 4) ціну; 5) суму; 6) всього (табл. 1).

Таблиця 1

**Зразок заповнення Інвентарної книги торговельного підприємства за О. Грановським  
(опис майна на 1 січня 1918 р.)**

Сторінки книг		Кількість (міра)	Ціна	Сума	Всього
	<b>КОШТИ</b>				
	<b>Каса.</b>				
	В касі готівкою. . . . .	–	–	–	3850 35
	<b>Крам.</b>				
	Цукор. . . . . пудів	80	50 –	1500. . . . –	–
	Чай. . . . . пудів	1,5	600 –	900 –	2400. . . . –
	<b>Рухоме добро.</b>				
	Речі обстанови в крамниці. . . . .	–	–	–	600. . . . –
	<b>Векселі одержування</b>				
	Вексель І. Кондратенка тут, строком 1 квітня с./р. . . . .	–	–	–	–
	Вексель М. Самоненка тут, строком 1 січня с./р. . . . .	–	–	1200. . . . –	2000. . . . –
	<b>Набірники</b>				
	І. Сергієчко по рахунку, тут. . . . .	–	–	800. . . . –	200. . . . –
	Разом коштів			–	
	<b>БОРГИ</b>				
	Д. Пелешуку, стр. 25 Січня с./р. . . .	–	–	–	9050. . . . 35
	<b>Вірники</b>				
	А. Шахрай по рахунку, тут. . . . .	–	–	–	150. . . . –
	Разом боргів	–	–	–	300. . . . –
	Чистий капітал				
		–	–	–	450. . . . –
		–	–	–	8600. . . . 35

Як видно з табл. 1, основна тогочасна термінологія зосереджена у другій колонці, котра містила дві частини. Перша частина *Кошти* містила такі позиції: *Каса*, *Крам* (товар), *Рухоме добро* (інвентар), *Векселі одержування* і *Набірники* (дебітори). Друга частина Інвентарної книги – *Борги* містила однойменну позицію та *Вірники* (кредитори). Усі позиції по двох частинах підсумовувались й записувались відповідно у рядок *Разом коштів* і *Разом боргів*. На основі порівняння цих підсумків визначали суму *Чистого капіталу*.

Як другий взірець з облікових книг О. Грановський подає Касову книгу (табл. 2). Як видно з табл. 2, Касова книга також містила тогочасну облікову термінологію в українській інтерпретації. Насамперед привертають увагу найбільш повторювані терміни і в інших облікових книгах: *Прихід* (дебет) і *Росхід* (кредит). Терміни, які означували сторони облікових книг для відображення грошей в касі, *красу* (товарів) та векселів, не зовсім вдало інтерпретують латинські поняття, і, зокрема, назва правої сторони сформована під впливом російської термінології. Зауважимо, що на західноукраїнських землях на початку ХХ ст. облікова термінологія часто формувалася під впливом полонізмів, але аналогічні сторони книг називали *Приходи* і *Розходи* [5]. З огляду на цей факт є підстави стверджувати, що аналізована праця О. Грановського і форми облікових документів підготовані без врахування напрацювань з бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях. Тобто наведена облікова термінологія сформована здебільшого під впливом російської версії бухгалтерського обліку.

Таблиця 2

**Зразок заповнення Касової книги торговельного підприємства  
за О. Грановським**

<i>Прихід</i>						Серпень 1917 р.						<i>Росхід</i>					
1	В касі готівкою. . .			3650	–	2	Виплачено за ріжний крам	125								–	
2	Одержано від Крамаренко . . . . .	250	–			4	Виплачено жалування	160									
3 1	Одержано чеком по біжучому рахунку в Державному Банку	900	–	1150	–	17	Виплачено І.Пацюку боргу	400									
						26	Виплачено по рахунку Л.Степури від 16 ц/м. . .	341	–	1026							
						31	Готовизна в касі . . . . .	–	–	3774	–						
				4800	–											4800	–

На особливу увагу заслуговують облікові реєстри, призначені для інформаційно-аналітичного забезпечення операцій з векселями (табл. 4). Адже з упровадженням в Україні стандартів обліку, орієнтованих на міжнародний досвід, адаптований у ринкових умовах, бухгалтери зіткнулись із проблемою відсутності форм реєстрів, які б відповідали новим умовам господарювання, тоді як вже існували такі форми книг з українською термінологією. Як видно з наведеного зразка, *Книга векселів одержування* давала б змогу не тільки відображати в обліку одержані векселі, але й надавала можливість здійснювати контроль за їх погашенням, а також слугувала джерелом інформації для аналізу цих операцій. Аналогічно за призначенням була будова *Книги векселів виплати*, яка забезпечувала можливість контролювати зобов'язання за виданими векселями і дозволяла здійснювати аналіз розрахунків з партнерами за цими векселями (табл. 5). Наведені

форми цих книг цілком актуальні й сьогодні і можуть з успіхом застосовуватись як на підприємствах торгівлі, так і у виробництві та сфері послуг.

Таблиця 3

**Зразок заповнення Книги краму підприємства  
за О. Грановським**

Прихід (Дебет)					РАХУНОК МИЛА				Росхід (Кредит)			
Місяць і число	Виклад справи	Кількість	Ціна	Сума	Місяць і число	Виклад справи	Кількість	Ціна	Сума			
Січень 1	Решта від минулого року на це число.....	20 30	60 –	1245	Січень 1	Продано за с/м:						
Січень 3	Куплено за готові гроші у Цейтліна..	10 –	65 –	650		За готові гроші.....	35 –	Ріжна ціна	2200			
„ 17	Куплено на борг у Грінберга.....	20 –	65 –	1300		На борг.....	7 –	Тоже	–			
						Разом розходу	42 –	–	2750 –			
„ 31	Разом приходу....	50 30	–	3195		Решта на 1 лютого.....	8 –	–	445 –			
						Баланс.....	50 –	–	3195 –			
						...						

Таблиця 4

**Зразок Книги векселів одержування за О.Грановським**

Прихід						Росхід						
№ по порядку	Місяць і число	Від кого вексель одержано	Векселедавець	Місце виплати	Сума	Строки			Місяць і число	Одержання по векселю	Одержано	Решта на 1 січня 1918 року
						Рік	Місяць	Число				

Таблиця 5

**Зразок Книги векселів виплати за О.Грановським**

Прихід						Росхід							
Місяць і число	Як виплачено вексель	Виплачено	Решта на 1 січня 1918 року	Місце виплати	Сума	Строки			Місяць і число	Кому видано	Векселедержатель	Місце виплати	Сума
						Рік	Місяць	Число					

## Зразок Денної книги за О.Грановським

## ЛЮТИЙ МІСЯЦЬ

Переніс.....	–	–	15895	15
– 4 –				
Виплачено за торгові права 1918 р...	30			
Виплачено жалування служачим за січень				
.....	3600			
Виплачено боргу О.Іванюку .....	320			
Продано всякого краму на готові гроші.....	1000		4950	–
– 5 –				
Куплено на готові гроші бакалії на	3500			
Продано деякого краму за готові гроші на				
.....	2800			
” ” ” в борг....	1200		7500	

Останньою з наведених О.Грановським у його праці облікових книг є Денна книга (табл. 6) [3, с. 32]. Ця книга була призначена для хронологічного обліку операцій підприємства торгівлі. Незважаючи на відсутність тлумачення усіх позицій, дані Денної книги розкривають найтиповіші операції для торговельного підприємства із щоденним розрахунком загального обороту. Така облікова інформація була корисною для контрольно-аналітичних процедур.

**Висновки.** Підсумовуючи історичний досвід обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання часів УНР, можна зробити висновки:

– по-перше, незважаючи на короткий часовий проміжок існування Української Народної Республіки, українські вчені приділяли значну увагу обліково-аналітичному забезпеченню суб'єктів господарювання, що підтверджує праця Олександра Грановського “Зразки й форми ділових паперів та торгових листів”;

– по-друге, історичний досвід обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання часів УНР, незважаючи на окремі архаїзми, є цінним джерелом для покращення сучасного діловодства і понятійного обліково-аналітичного апарату в управлінні підприємствами;

– по-третє, система обліково-аналітичного забезпечення часів УНР формувалась відповідно до вимог ринкової економіки, що дозволяє використовувати окремі облікові реєстри у сьгоднішньому обліку та контрольно-аналітичних процедурах на підприємствах торгівлі, виробництва і сфери послуг.

Врахування висновків історичного досвіду обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання часів УНР й упровадження до наукового обігу маловідомої праці Олександра Грановського дасть змогу зробити ще один крок у формуванні української парадигми обліку, аналізу і контролю сучасного європейського рівня.

1. Бутинець Ф. *Історія розвитку бухгалтерського обліку: навч. посіб.* – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с. 2. Швець В. Є. *Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні: моногр.* / Володимир Швець. – Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448 с. 3. Грановський О. *Зразки й форми ділових паперів та торгових листів.* – К.: Самоосвіта, 1918. – 32 с. 4. Чернихівський Г. *Олександр Неприцький-Грановський. Життя і творчість.* – Тернопіль, 1996. – 386 с. 5. Левицький К., Петрушевич І. *Порадник торговельний.* – Львів: Друкарня Наукового Товариства ім. Шевченка. Коштом і заходом Товариства “Просвіта”, 1905. – 84 с.